



São Paulo, 21 a 23 de Julho de 2014

**Novas Perspectivas  
na Pesquisa Contábil**

**Análise do Processo de Elaboração das Normas Internacionais de Contabilidade  
Pública**

**ABNER RIBEIRO SALAROLI**

*Universidade Federal do Espírito Santo*

**JOSÉ ELIAS FERES DE ALMEIDA**

*Universidade Federal do Espírito Santo*

## **Análise do Processo de Elaboração das Normas Internacionais de Contabilidade Pública**

### **RESUMO:**

O objetivo deste estudo é investigar como o processo de consulta pública pode influenciar a elaboração das Normas Internacionais de Contabilidade Pública (IPSAS) emitidas pela IFAC. Foi possível identificar a participação de vários agentes, as características das sugestões e sua aceitação pela IFAC. Esta pesquisa teve como base teórica e conceitual a Teoria Tridimensional do Direito, desenvolvida por Miguel Reale, na qual fato, valor e norma estão presentes e se relacionam de forma constante, dialética e complementar ao longo do processo normativo e, no caso em tela, a normatização contábil. Como abordagem metodológica, recorreu-se à pesquisa documental, à análise de conteúdo e à análise quantitativa, por meio do teste Qui-quadrado e da interpretação dos resíduos padronizados. A amostra é composta por sugestões presentes em 123 cartas, sendo possível identificar 59 agentes de diversos países, dos quais 76% não eram pertencentes ao corpo de membros da IFAC. Sobre o nível de aceitação das contribuições enviadas, foram identificadas 926 sugestões, das quais 322, de alguma forma, a IFAC considerou. Verificou-se a expressiva participação do *Accounting Standards Board* (África do Sul) e dos australianos *Heads of Treasuries Accounting and Reporting Advisory Committee* (HoTARAC) e *Australian Accounting Standards Board*, sendo ambas as instituições que mais enviaram contribuições. Além disso, as evidências apontam que existe maior associação entre as sugestões de órgãos internacionais não membros e aceitação pela IFAC. Também ocorreu uma forte ligação entre o acatamento e as contribuições do tipo 'Forma'. Ainda, para a totalidade da amostra, não houve comprovação de dependência entre o nível de aceitação e o fato de os itens serem ou não convergentes às normas emitidas pelo IASB. Entretanto, nos testes para cada pronunciamento ocorreram, em alguns casos, evidências de associação para ambas as situações: aproximação e distanciamento das normas privadas, de acordo com a subamostra analisada.

## 1 INTRODUÇÃO

O desenvolvimento de sólidas normas de contabilidade é condição essencial para o fortalecimento e globalização dos mercados de capitais (LARSON, 2008). Desse modo, a harmonização das regras de informação contábil em todo o mundo representa um desejável atributo, tornando-se a convergência contábil necessária e até mesmo inevitável (BALL, 2006).

A Contabilidade Pública Internacional tem visado à harmonização dos padrões e o alinhamento de práticas e procedimentos contábeis para os entes públicos. Essa vertente da ciência contábil representa uma série de esforços para unificar mundialmente a Contabilidade Governamental.

Frisa-se que a convergência às normas internacionais no setor público é fundamental para que eventuais questões políticas e governamentais sejam identificadas e equacionadas por meio de uma avaliação consistente e técnica (NASCIMENTO, 2008). Desse modo, contribuindo, dentre outras práticas, para que haja na gestão pública a prestação de contas (*accountability*) dos representantes eleitos pela sociedade na expectativa de que eles a representem e que, impreterivelmente, prestem conta de seus atos com eficiência e eficácia (SLOMSKI, 2003).

Na busca por desenvolver normas convergentes, a atuação da IFAC criada em 1977, como um organismo internacional e sem fins lucrativos responsável pelo desenvolvimento de normas internacionais de contabilidade para o setor público coordena esse processo.

Nesse contexto, este estudo visa responder às seguintes questões de pesquisa: Como ocorre a participação dos diversos entes no processo de criação das normas contábeis internacionais aplicáveis ao setor público (IPSAS)? Qual a relação entre as características das sugestões enviadas e a aceitação destas pela IFAC?

Com base no que foi exposto e no intuito de responder às duas questões de pesquisa propostas, o objetivo geral deste estudo, que utiliza métodos mistos sequenciais (CRESWEL, 2007), é mapear a participação dos entes envolvidos no processo de consulta pública dos padrões contábeis internacionais aplicáveis ao setor público e verificar a relação entre as características das sugestões e a aceitação destas pela IFAC.

Assim, a primeira fase da pesquisa consistiu em uma análise das cartas comentário e dos pronunciamentos visando, por meio da análise de conteúdo, à coleta e à categorização das sugestões. No que diz respeito à análise de conteúdo de cartas comentário, destacam-se as pesquisas de Szuster (2011), Larson (2008), Luthardt *et al.* (2008), Maglio (2011) e Matos (2013).

Já a segunda etapa implicou uma análise estatística com a pretensão de identificar, principalmente, a relação entre as contribuições aceitas e as características observadas em cada sugestão, advindas da primeira fase deste estudo.

As evidências contribuem para identificar de que forma as normas desenvolvidas pela IFAC refletem o que foi enviado como sugestões pelos participantes do processo, no intuito de incluir aspectos inerentes às suas realidades na construção de um padrão contábil internacional. Ademais, foi possível verificar o grau de participação dos países, continentes e dos entes públicos e privados em todos os processos de consultas públicas. Ainda, encontraram-se indícios da influência de certas características presentes nas sugestões e sua aceitação pela IFAC.

Além desta introdução, o estudo está dividido da seguinte forma: 2) Fundamentação teórica; 3) Procedimentos Metodológicos; 4) Apresentação e análise dos resultados e, por fim, as considerações finais sobre o estudo, na seção 5.

## **2 FUNDAMENTAÇÃO TEÓRICA**

### **2.1. A IFAC E O PROCESSO DE ELABORAÇÃO DAS IPSAS**

A *International Federation of Accountants* (IFAC), ou Federação Internacional de Contadores, foi fundada em 7 de outubro de 1977, em Munique, Alemanha, durante o 11º Congresso mundial de Contadores. Além de promover o fortalecimento da profissão contábil, a IFAC visa desenvolver e facilitar a adoção de padrões contábeis internacionais de alta qualidade (IFAC, 2013).

A IFAC atingiu um considerável aumento em seu número de membros, associados, países e profissionais. É importante salientar que é requerido dos membros, entre outras coisas, apoiar a missão e os programas desenvolvidos; demonstrar conformidade com as informações contidas na Declaração de Obrigações de Membros (*Statements of Membership Obligations – SMO*); serem operacional e financeiramente viáveis; ter uma adequada estrutura de governança e contribuir financeiramente (IFAC, 2013).

Na busca por seus objetivos, a IFAC criou, em 1987, o *International Public Sector Accounting Standards Board* (IPSASB) ou Comitê de Normas Internacionais de Contabilidade para o Setor Público. O IPSASB é o responsável pelo desenvolvimento das Normas Internacionais de Contabilidade do Setor Público ou *International Public Sector Accounting Standards* (IPSAS), que são normas de alta qualidade (IFAC, 2013).

Além disso, um importante componente da estratégia do IPSASB é a convergência das IPSAS às normas emitidas pelo IASB. Para Sutcliffe (2003), isso impede que se tente "reinventar a roda" no setor público.

As IPSAS são padrões internacionais de alta qualidade, criados para melhorar a elaboração de demonstrações contábeis no setor público, estabelecendo regras de reconhecimento, mensuração, divulgação das transações e eventos contábeis (ZEFF, 2007).

A elaboração das IPSAS envolve uma série de atividades e etapas. Os projetos de norma, adaptados dos pronunciamentos do setor privado, são geralmente precedidos de um documento de consulta que explora o assunto em detalhes e fornece uma base para discussão mais aprofundada para o desenvolvimento do tema em questão (IFAC, 2013). Após isso, são desenvolvidos os chamados *Exposure Drafts* (EDs), versões preliminares das normas que serão posteriormente emitidas. Após a sua elaboração, os EDs são disponibilizados para consulta pública. Os comentários recebidos são analisados pelos membros do IPSASB e ficam à disposição do público por meio do *website* da IFAC.

Geralmente, as respostas aos documentos disponibilizados para discussão antecipam significativas consequências econômicas. E, por intermédio das cartas, os órgãos normatizadores podem obter evidências *ex-ante* sobre as potenciais implicações econômicas do que está sendo proposto (MAGLIO, 2011).

### **2.2. A TEORIA TRIDIMENSIONAL E A REGULAÇÃO CONTÁBIL**

Miguel Reale inova ao argumentar e demonstrar a forma unitária, concreta e dinâmica em que os elementos de sua teoria (fato, valor e norma) se relacionam. Todavia, para Reale, essa correlação dialética pode ser observável além dos limites da experiência jurídica, ou seja, aplica-se a qualquer aspecto da vida (REALE, 1994). “O artista, por exemplo, inspirado por determinada realidade factual, projeta sua preferência valorativa, impressionista ou expressionista, e esta se materializa numa forma expressa por uma pintura ou escultura” (REALE, 1994, p. 124-125).

Nesse contexto, Pohlmann e Alves (2012), ao tratarem do tema regulação, reconhecem o caráter multidisciplinar do tema e, sob o enfoque do Direito, abordam a teoria tridimensional

de Reale. Para eles, os temas presentes no processo dialético jurídico-filosófico podem apresentar contribuições para o assunto regulação, sobretudo quanto aos benefícios desta.

Nesse sentido, registra-se que a aplicação da teoria tridimensional à regulação contábil foi primeiramente proposta por Pohlmann e Alves (2004). Entretanto, foi Silva (2007) que efetivamente a transportou para a realidade contábil em sua dissertação. Ainda, Szuster (2011) utilizou os ensinamentos da teoria de Reale para fundamentar sua tese.

Sendo assim, a Teoria Tridimensional do Direito, de Miguel Reale, apesar de seu desenvolvimento em outra área do saber, demonstra ser útil para a análise dos componentes do processo de regulação da Contabilidade (norma, valor e fato), tendo em vista o seu dinamismo e a sua abordagem dialética (SILVA, 2007).

Desse modo, com a Tabela 1, buscou-se demonstrar como os elementos fato e norma podem ser reinterpretados de forma a proporcionar a compreensão de seus conceitos em um cenário contábil. Para tal, os fatores fundamentais foram comparados por Cardoso *et al.* (2010).

**Tabela 1 – Analogia dos elementos da Teoria Tridimensional**

ELEMENTO	CONCEITO JURÍDICO	CONCEITO CONTÁBIL
<b>FATO</b>	O conceito de fato surge como momento de um processo, um elo de encadeamento dos atos humanos, quer em função de atos anteriores, quer em razão da natureza. "O fato é algo que somente o é enquanto se situa no envolver da história, recebendo significado no contexto ou na estrutura em que ele ocorre" (REALE, 1994, p.95)	É qualquer ocorrência que modifique o patrimônio, seja decorrente de negócio realizado pela administração (ato) ou não (fato). A expressão fatos contábeis é mais abrangente, pois inclui os fatos administrativos. "Os atos praticados pelos administradores ou donos da empresa, que afetam o patrimônio empresarial são denominados fatos administrativos ou contábeis" (PADOVEZE, 2004).
<b>NORMA</b>	É considerada a forma que o jurista usa para expressar o que deve ou não ser feito para a realização de um valor ou impedir a ocorrência de um desvalor, integrando algo da realidade social numa estrutura regulativa obrigatória. (REALE, 1994, p. 125)	É regra complementar obediente aos princípios fundamentais (ou à Estrutura Conceitual Básica), considerada necessária como padrão de conduta para o registro de fatos e elaboração de demonstrações e informações contábeis.

Fonte: adaptada de Cardoso *et al.* ( 2010).

Com o intuito de complementar os mencionados quadros, destaca-se que o valor se encontra apenas no modelo de Reale (SILVA, 2007). Desse modo, Reale (1999) observa que o valor é uma das condições fundamentais para que exista uma correlação unitária e concreta entre fato e norma, formando assim a tríplice relação dinâmica.

Além disso, é possível perceber que as ações humanas estão permeadas por valores e são orientadas por eles. A exemplo disso, Cardoso *et al.* ( 2010) salientam que, quando se considera a prevalência da essência sobre a forma com o intuito de justificar o reconhecimento de um ativo contábil, verifica-se um valor com elemento de mediação dialética, promovendo a integração da norma (pronunciamento do CPC) dos fatos (arrendamento mercantil) orientados por valores (essência sobre a forma).

Outro interessante exemplo, desta vez retirado do conjunto de sugestões enviadas ao processo de consulta pública das IPSAS, refere-se à possibilidade de realizar reversões de perdas provenientes de testes de recuperabilidade (*impairment*). Segundo o órgão responsável pela contribuição, tal reversão resultaria na manipulação de resultado conforme o julgamento profissional. Assim, percebe-se a presença do fato (contabilização de reversões) e o valor defendido pela instituição a fim de evitar a manipulação de resultados (confiabilidade das

informações contábeis), realizando assim a intermediação da (não) inclusão de tal exigência na norma (IPSAS).

Conclui-se que as demonstrações contábeis são compostas por constantes intenções de valor atuantes sobre eventos e transações essencialmente econômicos, em uma relação dinâmica e complementar, formando várias possibilidades normativas, como a convergência aos padrões internacionais, e esses variados caminhos normativos são convertidos em normas contábeis pela interferência da autoridade/poder (CARDOSO *et al.* 2010).

### **2.3.1 O tridimensionalismo do processo de consulta pública das IPSAS**

Por meio dos ensinamentos de Reale é possível construir uma ponte até o processo de normatização contábil internacional no setor público. Assim, os fatos e valores são expressados por intermédio das sugestões, o que proporciona à IFAC variadas direções normativas, das quais uma poderá efetivamente ser transformada em norma.

No tocante aos fatos, cada organismo ou cada pessoa elabora sua contribuição, tendo por base uma realidade observável. Esta pode representar fatos (econômicos, contábeis) que poderiam ser contabilizados ou não de acordo com um padrão internacional. Por outro lado, o projeto de norma (*Exposure Draft*) pode propor o registro de situações não identificáveis no contexto de cada respondente ou tratadas por ele de outro modo. Assim, o que se pretende afirmar é que existe uma base factual observada tanto pelos respondentes quanto pela IFAC.

Entretanto, cada realidade é vista por um prisma valorativo, construído por fatores, como a história e a cultura (REALE, 1994). Constrói-se então o conceito aplicado de valor. Os fatos considerados são conforme certos valores, sejam pertencentes aos respondentes, sejam pertencentes à própria IFAC.

Desse modo, ao se indicar a inclusão/exclusão de determinado fato, visa-se à defesa de um valor ou até mesmo uma precaução a um desvalor. Nesse cenário, mencionam-se as características qualitativas da informação contábil como exemplo de valores. “O atributo da utilidade da informação contábil, como valor ideal, é objetivado por meio de normas emitidas por órgão regulador e está presente nas características qualitativas” (CARDOSO *et al.*, 2010).

Pois bem, é da interação entre fatos e valores que advém a norma (REALE, 1994). Então, é por meio da observação de fatos e guiados por valores diversos que as contribuições são formuladas e enviadas à IFAC, com intuito de dar ensejo a uma norma condizente com a realidade, embora esta possa variar consideravelmente de acordo com o ponto de observação.

## **3 PROCEDIMENTOS METODOLÓGICOS**

A população desta pesquisa é formada por todas as sugestões presentes nas cartas comentário enviadas aos 32 pronunciamentos emitidos pela IFAC. No que se refere à coleta dos dados, é necessário registrar que, inicialmente, foi realizado um levantamento no *site* da IFAC para ter acesso aos dados da população estudada. Entretanto, constatou-se que o *website* possuía apenas os dados das seis IPSAS mais recentes, tendo em vista que vários pronunciamentos foram emitidos há muitos anos.

Para tentar obter os demais dados, estabeleceu-se contato com a IFAC. O órgão informou sobre a retirada das informações após sete anos e prontificou-se a enviar, por meio eletrônico, os dados restantes. Contudo, apenas as cartas destinadas à IPSAS 21 foram enviadas pela IFAC.

Sendo assim, a amostra desta pesquisa constitui-se de 926 sugestões, advindas das cartas disponibilizadas no *site* e daquelas enviadas por *e-mail*, pela IFAC. A quantidade de



cartas que originaram os dados amostrais (sugestões) está descrita por meio da Tabela 2 e a estatística descritiva, por intermédio da Tabela 3.

**Tabela 2 – Cartas por ED**

Nº	PRONUNCIAMENTO	QTD.
01	ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa	31
02	ED 36 - Ativo Biológico e Produto Agrícola	15
03	ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação	
04	ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração	29
05	ED 39 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação	
06	ED 40 - Ativo Intangível	18
07	ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente	30
<b>TOTAL</b>		<b>123</b>

Em relação aos itens 03, 04 e 05 da Tabela 2, destaca-se que as minutas foram elaboradas de maneira conjunta e, dessa forma, algumas cartas traziam contribuições destinadas aos três projetos; entretanto, outros tratavam apenas de um ou dois prospectos de norma. Para os fins das Tabelas 2 e 3, optou-se por agrupar o número de documentos.

Além disso, apesar de serem enviadas 30 cartas durante o período de consulta pública desses projetos, uma delas foi designada como confidencial a pedido do próprio órgão emitente. Logo, 29 cartas comentário foram alvo de análise, em busca de contribuições.

A respeito do item 06 – Ativo Intangível –, foram enviadas 19 cartas, das quais foram utilizados 18 documentos, pois uma carta não foi disponibilizada pela IFAC.

No item 07 foram listados 34 documentos, mas apenas 30 estavam disponíveis no endereço eletrônico do órgão.

**Tabela 3 – Estatística Descritiva das cartas**

ESTATÍSTICA	CARTAS	PÁGINAS
<b>Média</b>	25	131
<b>Erro-padrão</b>	3,36	22,47
<b>Mediana</b>	29,00	156,00
<b>Moda</b>	-	156,00
<b>Desvio-padrão</b>	7,50	50,25
<b>Variância</b>	56,30	2525,50
<b>Mínimo</b>	15,00	55,00
<b>Máximo</b>	31,00	181,00
<b>TOTAL</b>	<b>123</b>	<b>655</b>

Fonte: dados da pesquisa.

Por meio da Tabela 3, percebe-se que a média de cartas e das páginas destas foi de 25 e 131 por ED, respectivamente. Além disso, a média por carta foi de cinco páginas.

Na busca pela consecução da primeira etapa deste trabalho, foram analisados três grupos de documentos:

- as **cartas comentário** que continham sugestões enviadas por instituições e pessoas de vários países;

- o **projeto de norma** (*Exposure Draft* – ED) que foi disponibilizado para consulta pública;
- a versão 2012 da **IPSAS** emitida após o processo de audiência.

Os outros dois tipos de documentos foram utilizados para averiguar o acatamento ou não das propostas identificadas e incluídas no banco de dados. Por meio do projeto, verificaram-se a origem e o contexto da sugestão e, na versão vigente (2012), buscaram-se evidências de alterações/inclusões advindas das sugestões.

Esses documentos foram produzidos, enviados e posteriormente disponibilizados pela IFAC em seu site virtual (<http://www.ifac.org>). Nas cartas estão contidos os dados brutos da pesquisa, que posteriormente se submetem a análises. Com base nelas, as sugestões foram extraídas para que se pudesse construir um banco de dados. Assim, do exame dos documentos já descritos, e por meio da análise de conteúdo, as sugestões foram colhidas e classificadas de acordo com determinadas características (BARDIN, 2007). Ainda, a definição das categorias foi baseada em Szuster (2011).

Para o tratamento quantitativo utilizaram-se o teste Qui-quadrado ( $\chi^2$ ) e a análise dos resíduos. O  $\chi^2$  é um teste não paramétrico e é utilizado quando existem variáveis qualitativas nominais e/ou ordinais (FÁVERO *et al.*, 2009).

Esse método consiste na comparação entre os valores observados e as frequências esperadas em uma tabela de contingência que contém células que expõem o resultado da frequência de uma amostra (AGRESTI, 2002). O objetivo é verificar se as frequências esperadas diferem significativamente das observadas. A fórmula do teste é dada como segue:

$$\chi^2 = \sum \frac{(O_{ij} - E_{ij})^2}{E_{ij}}$$

Em que:  $O_{ij}$  é a frequência observada e  $E_{ij}$  é a frequência esperada. Já as hipóteses se apresentam do seguinte modo:

$H_0$ : não existe relação entre as variáveis

$H_1$ : existe alguma relação entre as variáveis

Assim, caso o resultado do  $\chi^2$  seja maior que o nível de significância do teste ( $\alpha$ ), rejeita-se a hipótese de independência entre as categorias ( $H_0$ ). Logo, quanto menor for o p-valor em relação ao Qui-quadrado, mais forte será a associação entre as variáveis (aceitando-se  $H_1$ ) (AGRESTI, 2002).

Entretanto, conforme destacam Agresti (2002) e Pereira (2004), a estatística fornecida pelo Qui-quadrado se limita a demonstrar a ligação entre as variáveis analisadas e não fornecem, por si sós, detalhes pontuais que expliquem a participação de cada célula da tabela no valor alcançado pelo  $\chi^2$ .

Assim, torna-se necessária a análise dos resíduos (diferenças entre os valores observados e esperados) padronizados. Esses resíduos são calculados em unidades de desvios-padrão. Valores absolutos maiores que 2 apontam uma falta de adequação entre o valor da célula e  $H_0$  (AGRESTI, 2002).

Pereira (2004) afirma que os valores apresentados pelos resíduos podem sugerir também a probabilidade de ocorrência de determinado valor observado em uma tabela de contingência e descreve o cálculo dos resíduos da seguinte forma:

$$Z_{res} = \frac{O - E}{\sqrt{E} \sqrt{(1 - TC/TG)(1 - TL/TG)}}$$

Em que:



O = Frequência Observada;  
E = Frequência Esperada;  
TG = Total Geral da tabela;  
TC = Total da Coluna;  
TL = Total da Linha.

Diante disso, neste estudo buscaram-se indícios que demonstrassem a possível relação entre o grupo de sugestões aceitas e as características presentes em cada contribuição. De maneira complementar foi analisada a relação entre as características das sugestões e dos respondentes.

Assim, os testes de independência foram realizados com as diversas variáveis deste estudo, advindas da análise de conteúdo, as quais ficaram assim definidas:

- **Forma ou conteúdo** (forma ou conteúdo): como “forma”, classificaram-se as sugestões com caráter essencialmente editorial, ou seja, que não promoviam discussões conceituais, como edição de parágrafos e correções gramaticais. Já os itens identificados como “conteúdo”, apresentavam aprofundamento conceitual e propunham maneiras diferentes de contabilização, entre outras informações;
- **Aproximação às normas contábeis do setor privado (IFRS)** (sim ou não): a pertinência desta categoria está ligada ao fato de a IFAC elaborar seus pronunciamentos com base nas normas emitidas pelo IASB. Desse modo, classificaram-se nessa rubrica todas as sugestões que buscavam o alinhamento às normas privadas;
- **Membro IFAC** (sim ou não): sob esta classificação, as contribuições foram identificadas como originadas ou não do corpo de membros da IFAC. Salienta-se que, para confirmar o mencionado vínculo, foi verificada a lista de todos os membros no período compreendido entre a emissão da minuta e da IPSAS;
- **Classes de participantes** (organismos de normatização, organizações governamentais, organismos profissionais de contabilidade, outros, instituições privadas, instituições de auditoria, organizações internacionais): aqui as contribuições foram categorizadas de acordo com área de atuação dos órgãos responsáveis pelas sugestões. A classificação foi fortemente baseada pela segregação feita pela própria IFAC;
- **Continentes:** indicação do continente de onde vieram as contribuições. A título de esclarecimento, ressalta-se que a rubrica INTERNACIONAL representa as entidades que não se limitam a apenas um país.

Destaca-se, ainda, que os testes foram operacionalizados por meio de um *software* estatístico. Por meio da Tabela 4, é possível visualizar a organização dos dados amostrais.

**Tabela 4 – Distribuição das variáveis**

ACEITAÇÃO	APROXIMAÇÃO IFRS		TIPO		MEMBRO IFAC	
	NÃO	SIM	CONTEÚDO	FORMA	NÃO	SIM
NÃO	472	122	509	85	503	91
SIM	260	72	258	74	301	31
<b>TOTAL</b>	<b>732</b>	<b>194</b>	<b>767</b>	<b>159</b>	<b>804</b>	<b>122</b>

Fonte: dados da pesquisa.

A tabela acima apresenta o quantitativo de sugestões para as variáveis “Aproximação IFRS”, “Tipo” e “Membro IFAC”, de acordo com a variável “Aceitação”.

### 3.2.2 Hipóteses desenvolvidas

Nesta subseção apresentam-se as hipóteses que foram desenvolvidas e testadas. Em tempo, observa-se que os testes foram realizados para a totalidade da amostra e também para cada pronunciamento (subamostra).

- $H_1$ : a convergência ou não das sugestões às normas do IASB causa influência na sua aceitação pela IFAC (Aceitação x Aproximação IFRS);
- $H_2$ : a origem das sugestões causa influência na sua aceitação pela IFAC (Aceitação x Membro IFAC);
- $H_3$ : o tipo de sugestões (Conteúdo ou Forma) causa influência na sua aceitação pela IFAC (Aceitação x Tipo);
- $H_4$ : a classe dos responsáveis pelas das sugestões tem relação com o fato de elas serem convergentes ou não para a totalidade da amostra (Classes x Aproximação IFRS);
- $H_5$ : o continente dos responsáveis pelas das sugestões tem relação com o fato de elas serem convergentes ou não para a totalidade da amostra (Continentes x Aproximação IFRS).

Destaca-se que, com exceção das hipóteses 4 e 5, as demais foram testadas para toda a amostra e também de maneira individual, conforme será apresentado na próxima seção.

## 4 APRESENTAÇÃO E ANÁLISE DOS RESULTADOS (SEGUNDA QUESTÃO DE PESQUISA)

### 4.1 ANÁLISE BIVARIADA DOS DADOS

A Tabela 5 apresenta os resultados para toda a amostra, e é possível concluir que apenas a primeira hipótese, *Aproximação IFRS x Aceitação*, não foi comprovada. A próxima tabela demonstra os achados para cada pronunciamento.

**Tabela 5 - Hipóteses para toda a amostra**

Hipóteses	Resultado $\chi^2$	Análise dos resíduos padronizados
$H_1$	Não aceita	-
$H_2$	Aceita	Associação positiva entre sugestões de não membros e a aceitação delas
$H_3$	Aceita	Associação positiva entre sugestões de forma e a aceitação delas
$H_4$	Aceita	Associação positiva entre sugestões das Instituições de Auditoria e a aproximação às IFRS
$H_5$	Aceita	Associação positiva entre sugestões da Oceania e à aproximação às IFRS Associação negativa entre sugestões da América e à aproximação às IFRS

Em relação à  $H_1$ , conclui-se que, apesar de a IFAC elaborar seus pronunciamentos tendo por referência as normas emitidas pelo IASB, não ficou comprovado o favorecimento das sugestões que tem por objetivo a aproximação das normas contábeis privadas, no que se refere à totalidade da amostra estudada.

No que concerne a  $H_2$ , constata-se que o corpo de membros da IFAC é composto por diversos organismos distribuídos pelo mundo e que precisam atender a uma série de requisitos, inclusive financeiros, a fim de se manterem como tal. Assim, investigou-se a

possibilidade de suas contribuições terem maior destaque, até mesmo por conta da provável proximidade.

Os resultados obtidos dão indícios de que não houve o referido favorecimento no que diz respeito a totalidade da amostra estudada. Ao contrário, a análise dos achados evidencia certo detrimento das sugestões de membros em relação aos não membros.

Dessa forma, os fatos e valores defendidos por participantes não ligados ao corpo de membros pareceram ter mais espaço à aceitação. Isso também leva à indicação de que a aderência a sugestões pode ser bem maior do que poderia ser em uma hipotética realidade de favorecimento de membros, já que atualmente representam uma minoria.

Sobre o resultado de  $H_3$ , é possível atribuir inúmeros significados ao fato em tela. A IFAC poderia ter dado prioridade a esse tipo de contribuição tendo em vista o seu baixo número (17%) ante as sugestões de “conteúdo”, entre outros fatores. Contudo, destaca-se a questão do favorecimento das contribuições essencialmente editoriais em detrimento do baixo aproveitamento das contribuições com maior profundidade.

**Tabela 6 - Hipóteses para cada ED**

Hipóteses	ED	Resultado $\chi^2$	Análise dos resíduos padronizados
$H_1$	23	Aceita	Associação negativa entre as sugestões convergentes às IFRS e a aceitação delas
$H_2$		Aceita	
$H_3$		Não aceita	
$H_1$	36	Não aceita	Associação positiva entre sugestões de não membros e a aceitação delas
$H_2$		Aceita	
$H_3$		Não aceita	
$H_1$	37-39	Aceita	Associação positiva entre as sugestões convergentes às IFRS e a aceitação delas
$H_2$		Não aceita	
$H_3$		Aceita	
$H_1$	40	Não aceita	Associação positiva entre sugestões de forma e a aceitação delas
$H_2$		Aceita	
$H_3$		Não aceita	
$H_1$	43	Aceita	Associação positiva entre as sugestões convergentes às IFRS e aceitação delas
$H_2$		Não aceita	
$H_3$		Não aceita	

Primeiramente, observa-se que as hipóteses aceitas que não estão com a análise dos resíduos obtiveram os valores destes menores que 2, o que impossibilitou inferências estatisticamente seguras em relação ao sentido da associação. Verifica-se ainda que, ao contrário da análise geral, nas subamostras  $H_1$  (*Aproximação IFRS x Aceitação*) foi aceita nos EDs 23, 37-39 e 43. Entretanto, no caso do primeiro, a associação foi entre as sugestões não convergentes e a aceitação.

Diante disso, afirma-se, em termos estatísticos, que a IFAC beneficiou as contribuições que não se relacionavam às IFRS. Isso pode sugerir, quanto ao ED 23, que, apesar de a minuta ser baseada em normas privadas, a federação deu prioridade às sugestões com abordagens diferentes dos pronunciamentos do IASB.

Em relação ao resultado de  $H_1$  nos EDs 37-39, extraem-se a não independência dos grupos e a existência de um favorecimento das contribuições que visavam à aproximação das normas privadas. Esses achados podem ligar-se à possibilidade de o assunto em voga ser mais abordado em um cenário privado. Isso não significa que o tema não tenha a devida

importância em um contexto público; entretanto, as referências dos respondentes parecem ser orientadas pelas normas privadas.

No que tange ao ED 43, diferentemente do resultado geral e semelhantemente ao resultado da análise advinda dos instrumentos financeiros, verificou-se uma razoável associação entre as sugestões que foram aceitas pela IFAC e que buscavam a convergência às normas privadas.

Como uma possível razão, verifica-se que, na minuta solicitante das contribuições, ficou claro que o objetivo era realizar um espelhamento da norma privada (Contratos de Concessão: Operador). Com base nisso, esses achados são coerentes com a própria missão do pronunciamento.

## 4.2 DETALHAMENTO DO PROCESSO DE CONSULTA PÚBLICA DAS IPSAS (PRIMEIRA QUESTÃO DE PESQUISA)

### 4.2.1 Perspectiva dos pronunciamentos

Abordam-se aqui os resultados no que se refere aos sete pronunciamentos colocados em consulta pública. Sendo assim, a Tabela 7 demonstra o total de sugestões extraídas das cartas e também possibilita identificar as quantidades referentes a cada ED.

**Tabela 7 – Resultados por pronunciamento**

MINUTA	CARTAS	SUGESTÕES ACATADAS		TOTAL
		QTD	%	
ED 23 - Redução ao Valor Rec. Ativo Não Gerador de Caixa	31	85	29,0	294
ED 36 - Ativo Biológico e Produto Agrícola	15	35	39,7	88
ED 37 - Instrumentos Financeiros: Apresentação		17	32,0	53
ED 38 - Instrumentos Financeiros: Rec. e Mensuração	29	33	34,3	96
ED 39 - Instrumentos Financeiros: Evidenciação		7	19,4	36
ED 40 - Ativo Intangível	18	51	43,6	117
ED 43 - Contratos de Concessão de Serviços: Concedente	30	104	43,0	242
<b>TOTAIS</b>	<b>123</b>	<b>332</b>	<b>-</b>	<b>926</b>

A minuta que mais recebeu sugestões foi “Redução ao Valor Recuperável de Ativo Não Gerador de Caixa”, com 294 sugestões (31,7%). Em contrapartida, o ED “Instrumentos Financeiros: Evidenciação” foi o que menos recebeu contribuições, totalizando 36 (3,9%).

Do período compreendido entre o ED 23 e o ED 40, percebe-se uma queda do número de cartas. Já o ED 43, o mais atual, marcou uma elevação após alguns anos. Isso pode sugerir que o tema do projeto (Contratos de Concessão) tenha atraído as atenções dos participantes.

Sublinha-se ainda, em comparação com os demais pronunciamentos, que a média de cartas aos projetos de instrumentos financeiros foi relativamente baixa (9,67%). Isso sugere que o assunto abordado tenha sido considerado pela comunidade pública como de menor relevância. Nesse sentido, revela-se que alguns respondentes indicaram a necessidade de incluir mais exemplos voltados ao setor público.

No que tange ao percentual de aproveitamento das sugestões (aceitas/total), o projeto “Ativo Intangível” foi o que alcançou o melhor resultado, com 43,6%. O segundo melhor

índice ficou por conta de “Contratos de Concessão de Serviços: Concedente”, com 43%. Já o menor resultado, do ED nº 39, com 19%.

Verifica-se que os números encontrados estão alinhados com as impressões advindas da análise das cartas. Dessa forma, verifica-se que a segunda maior quantidade de sugestões foi sobre a minuta de Contratos de Concessão. Além disso, o seu índice de aproveitamento – o segundo – sugere uma maior correspondência da IFAC às propostas dos entes.

Entretanto, o oposto ocorreu com o ED 23 (*Impairment*), que obteve elevado número de cartas e sugestões, mas um baixo nível de aderência às contribuições. Sendo assim, as representações de fatos e valores destinadas a essa minuta foram as que menos influenciaram a norma final, em comparação com os outros EDs.

Verifica-se que, em todos os pronunciamentos, as contribuições do tipo “CONTEÚDO” foram superiores em número. Registra-se que o ED “Ativo Biológico e Produto Agrícola” obteve a maior proporção (26%) de sugestões do tipo “FORMA” em relação à de “CONTEÚDO”.

Concernentemente à referência às normas privadas (IASB), destaca-se o ED 37 como a minuta com maior proporção de contribuições (sim/total) visando à harmonização nas normas privadas (41,5%). Esses achados corroboram os da análise quantitativa individual, em que ficou provada a associação entre as sugestões aceitas e a aproximação às normas privadas das contribuições que versavam sobre instrumentos financeiros.

No geral, foi o ED 23 que recebeu a maior quantidade de sugestões convergentes, embora as análises quantitativas individuais e gerais demonstrassem que essa modalidade de contribuições não havia sido privilegiada.

O ED 23 alcançou o maior índice e o maior número de participações provenientes de membros, apesar de estas também não terem sido priorizadas, conforme indícios do teste estatístico.

Em linhas gerais, constata-se que o envolvimento dos membros caiu consideravelmente em comparação ao primeiro projeto emitido. Essa realidade é inversamente proporcional ao aumento do número de membros. Embora, de acordo com o exposto na subseção 2.1.1, os membros devem seguir os dispositivos da Declaração de Obrigações de Membros (*Statements of Membership Obligations - SMO*). Ressalta-se que o § 14 da seção 5 da SMO deixa claro que os organismos membros são incentivados a comentar as minutas (EDs) elaboradas pelo IPSASB.

A queda no envio de contribuições por membros também pode ter ligação com os achados da análise quantitativa em que os testes demonstram indícios de maior aceitação a sugestões de entes não membros.

#### 4.2.2 Perspectiva dos participantes: entes

Dentre os órgãos, o que mais contribuiu em número de sugestões foi o *Accounting Standards Board* (África do Sul), com 153 sugestões (16,5%). A segunda posição foi ocupada pelo *Heads of Treasuries Accounting and Reporting Advisory Committee* (Austrália), com 68 contribuições (7,34%). Em relação à quantidade de propostas aceitas, o *Accounting Standards Board* também obteve o melhor resultado, 83 sugestões (25%), seguido pelo *Australian Accounting Standards Board*, com 29 contribuições (8,7%). A Tabela 8 apresenta os cinco órgãos com maior quantitativo de propostas.

**Tabela 8 – Entes com maior participação**

ENTE	SUGESTÕES	
	ACEITAS	TOTAL
Accounting Standards Board (África)	83	153



## Novas Perspectivas na Pesquisa Contábil

Australian Accounting Standards Board	29	59
Heads of Treasuries Accounting and Reporting Advisory Committee	22	68
KPMG	20	50
Public Sector Accounting Board	13	39
<b>TOTAL</b>	<b>167</b>	<b>369</b>

É interessante ressaltar a diferença de 125% entre o número de sugestões dos dois mencionados órgãos com maior participação. Ainda, os participantes com menor número de contribuições foram *Föreningen Auktoriserade Revisorer* (Suécia) e o senhor Jean-Bernard Mattret (França), ambos com apenas uma sugestão.

### 4.2.3 Localização dos participantes: países

Como intuito de detalhar a localização das contribuições, a Tabela 9 traz a distribuição das sugestões de acordo com os países envolvidos.

**Tabela 9 – Sugestões por país**

PÁIS	ACEITA?		TIPO		APROXIMAÇÃO IFRS	
	NÃO	SIM	CONTEÚDO	FORMA	NÃO	SIM
África do Sul	70	83	95	58	124	29
Argentina	3	2	2	3	5	
Austrália	122	69	156	35	144	47
Canadá	69	21	79	11	75	15
Estados Unidos	22	5	26	1	26	1
França	46	19	64	1	54	11
Holanda	10	1	10	1	11	
Índia	16	6	17	5	19	3
Internacional	59	41	86	14	80	20
Japão	5	4	7	2	6	3
Nova Zelândia	58	25	64	19	59	24
Paquistão	2		2	-	1	1
Reino Unido	88	43	126	5	98	33
Sudão	6		5	1	5	1
Suécia	5	4	8	1	8	1
Suíça	12	8	18	2	15	5
Tanzânia	1	1	2	-	2	
<b>TOTAIS</b>	<b>594</b>	<b>332</b>	<b>767</b>	<b>159</b>	<b>732</b>	<b>194</b>

Dentre os países participantes, a Austrália foi a que mais enviou contribuições (21%). Salienta-se que a primeira colocação da Oceania ocorre principalmente devido às contribuições australianas. O segundo maior número ficou por conta da África do Sul (16%). Todavia, no que se refere ao índice de aceitação, essas posições se invertem. Este país apresenta o maior resultado (25%), e aquele, o segundo maior (21%).

Com base nisso, evidencia-se o contraste do continente africano concernente às propostas enviadas. Foi da África que veio a terceira maior parcela de contribuições, sendo desse continente o segundo país que mais contribuiu, o primeiro com mais sugestões aceitas (África do Sul) e o órgão mais participativo (*Accounting Standards Board*). Em contrapartida, desse mesmo continente vieram dois países cujos níveis de contribuição estão entre os menores (Tanzânia e Sudão).

Contudo, torna-se necessário realizar mais uma observação em relação ao continente africano e conseqüentemente ao *Accounting Standards Board* (África do Sul). Verificou-se



que foram esses que apresentaram o maior número e a maior proporção (40%) de contribuições do tipo “Forma”. Esses dados podem justificar o alto índice de aceitação alcançado, tendo em vista que, pela análise estatística, ficou evidenciado certo favorecimento das sugestões essencialmente editoriais.

Desse modo, parece ser uma característica do referido órgão uma elevada preocupação com aspectos formais. Por outro lado, a Europa apresentou o maior número e a maior proporção (95%) de sugestões de “Conteúdo”, demonstrando mais inclinação a questões aprofundadas e conceituais.

Oportunamente, constata-se que da América do Sul vieram contribuições apenas da Argentina (0,54%), enviadas pela *Federación Argentina de Consejos Profesionales de Ciencias Económicas* (FACPE), e todas foram aceitas.

## 6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Este estudo buscou analisar e mapear o processo de consulta pública das IPSAS no intuito de se compreender a elaboração das normas internacionais de contabilidade pública. Como sustentação teórica foi desenvolvida uma analogia à tríplice estrutura realiana à realidade regulatória contábil e à construção de padrões internacionais aplicáveis ao setor público.

No que tange aos dados e resultados, entre as áreas de atuação profissional dos participantes, estavam órgãos regionais responsáveis pela elaboração de padrões, instituições de auditoria, órgãos governamentais e entidades privadas. Tal fato representa o grau de heterogeneidade de interesses e pontos de vista dos participantes.

O continente com maior percentual de sugestões aceitas foi a África, com 52%, e o menor foi da América (23%). Este continente também foi o que mais se distanciou das normas do IASB, o que pode ter relação com a atuação do FASB (*Financial Accounting Standards Board*) em território norte-americano. Frisa-se ainda a baixa participação da Ásia, com 3,5% do total de contribuições e 3% do montante de sugestões aceitas.

Não foram identificadas contribuições brasileiras nem do restante da América Latina. Sendo assim, em vista da importância do processo de convergência internacional na área pública, o Brasil pode ter deixado de contribuir com propostas que buscassem tornar a norma mais compatível com a realidade brasileira, uma vez que também está envolvido no processo de convergência às normas da IFAC.

Por meio dos testes estatísticos, verificou-se a possível associação entre as características das propostas e sua aceitação, no intuito de atender à última parte do objetivo geral. Nesse sentido, ficou evidenciado que a IFAC não privilegiou as sugestões advindas de membros, ao contrário, parece ter havido maior aceitação de itens de não membros. Quando significativos, os testes por pronunciamento também reforçaram esses resultados.

No tocante aos tipos de sugestões, os resultados apontaram uma forte associação entre os elementos do tipo “Forma” e a aceitação, apesar de sugestões desse tipo estarem em menor número (17%). Esses resultados também podem explicar o nível de aceitação alcançado pelo continente africano e pelo *Accounting Standards Board* (África do Sul), considerando que ambos apresentaram mais contribuições de “Forma” relativamente aos outros entes. A análise individual dos pronunciamentos também resultou nessa conclusão.

Em tempo, relata-se como uma das limitações do estudo o uso de informações provenientes da análise de conteúdo. Frisa-se isso porque essa técnica demanda a apreciação interpretativa do pesquisador e, em virtude disto, podem ocorrer divergências de entendimento.

Como sugestões para futuras pesquisas, indica-se o estudo do processo de consulta pública em outros documentos emitidos pela IFAC, como os *consultation papers*, documentos voltados à atuação ética e profissional, além da estrutura conceitual (*Conceptual Framework*), com emissão prevista para 2014.

Além disso, sugere-se o aprofundamento dos valores defendidos pelos participantes do processo de consulta pública, tendo como base a delimitação de temas e/ou pronunciamentos. A utilização de instrumentos de pesquisa, como questionários, poderiam ser aplicados aos respondentes, de maneira complementar. Em tempo, um outro instigante foco para estudos seria a relação entre as idiosincrasias presentes em cada país ou continente e a maneira como estes elaboram suas contribuições. Assim, estudos voltados às questões geopolíticas, econômicas, sociais, históricas e culturais poderiam levar a importantes indicações.

## REFERÊNCIAS

- Agresti, A. (2002). *Categorical data analysis* (2a ed). New Jersey: John Wiley.
- Ball, R. (2006). International financial reporting standards (IFRS): pros and cons for Investors. *Accounting and Business Research*, 36(special issue), 5-27.
- Bardin, L (2007). *Análise de conteúdo* (4a ed). Lisboa: Edições 70.
- Cardoso, R. L., & Silva, M. A., & ; Mário, P. do C., & Iudícibus, S. de. (2010). Análise da regulação da contabilidade à luz da teoria tridimensional do direito de Miguel Reale. *Revista Universo Contábil*, 6(1), 06-27.
- Cardoso, R. L., & Saravia, E., & Tenorio, F. G., & Silva, M. A. (2009). Regulação da contabilidade: teorias e análise da convergência dos padrões contábeis brasileiros aos IFRS. *Revista de Administração Pública*, 43. 773-799.
- Creswell, J. (2007). *Projeto de pesquisa: métodos qualitativo, quantitativo e misto* (2a ed). Porto Alegre: Bookman.
- Fávero, L. P. L., & Belfiore, P. P., & Silva, F. L. da., & Chan, B. L. (2009). *Análise de dados: modelagem multivariada para tomada de decisões*. Rio de Janeiro: Elsevier.
- IFAC. (2013). *Statements-of-membership-obligations*. Recuperado em 20 de junho, 2013, de <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/statements-of-membership-obligations-1-7-revised.pdf>
- Larson, R. K. (2008). An examination of the comment letters do the IASC: special purpose entities. *Research in Accounting Regulation*, 20, 27-46.
- Luthardt, U. M. T., & Zimmermann, J., & Bulla, J., & Meier, A. R. (2008). Global Accounting standards - a success story? An empirical investigation of the first FASB & IASB convergence project [Working Paper N° 1135270]. *SSRN Working Paper Series*, Rochester, NY.

- Maglio, R. (2011). A content based analysis of comment letters on the IASB discussion paper financial instruments with characteristics of equity [Working Paper N° 1795982]. SSRN Working Paper Series, Rochester, NY.
- Matos, E. B. S. de. (2013). *Critérios de reconhecimento, mensuração e apresentação das operações de leasing segundo a minuta de pronunciamento (ed/2010/9) do IASB: análise da opinião dos usuários da informação contábil*. Dissertação de mestrado, Universidade de Brasília, Brasília, DF, Brasil.
- Nascimento, L. S. do. (2008). *A reforma da contabilidade governamental brasileira: a necessária revisão dos preceitos vigentes em face das demandas de informações e do esforço de harmonização nacional e internacional*. Recuperado em 21 de junho, 2013, de [http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio\\_TN/XIIPremio/sistemas/3tosiXIIPTN/a\\_reforma\\_da\\_contabilidade\\_governamental.pdf](http://www3.tesouro.fazenda.gov.br/Premio_TN/XIIPremio/sistemas/3tosiXIIPTN/a_reforma_da_contabilidade_governamental.pdf)
- Pereira, J. C. R. (2004). *Análise de dados qualitativos: estratégias metodológicas para as ciências da saúde, humanas e sociais* (3a ed). São Paulo: Edusp.
- Pohlmann, M. C., & Alves, F. J. dos S. (2012). Regulamentação. In: S. Iudícibus, & A. B. Lopes. (Coord.). *Teoria Avançada da Contabilidade* (2a ed, Chap. 6, pp. 235-272). São Paulo: Atlas.
- Pohlmann, M. C., & Alves, F. J. dos S. (2004). Regulamentação. In: S. Iudícibus, & A. B. Lopes. (Coord.). *Teoria Avançada da Contabilidade* (1a ed). São Paulo: Atlas.
- Reale, M. (1999). *Filosofia do direito* (19a ed). São Paulo: Saraiva.
- Reale, M. (1994). *Teoria tridimensional do direito* (5a ed). São Paulo: Saraiva.
- Silva, M. A. (2007). *Análise da regulação contábil: um ensaio à luz da teoria tridimensional do direito, da teoria normativa da contabilidade e do gerenciamento da informação contábil, numa perspectiva interdisciplinar*. Dissertação de mestrado, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Slomski, V. (2003). *Manual de contabilidade pública: um enfoque na contabilidade municipal* (2a ed). São Paulo: Atlas.
- Sutcliffe, P.(2003). The Standards Programme of IFAC's Public Sector Committee. *Public Money & Management*, 23(1), 29-36.
- Szuster, F. R. (2011). *Uma análise do valor social considerado pelo Comitê de Pronunciamentos Contábeis à luz da teoria tridimensional do direito*. Tese de doutorado, Fundação Getúlio Vargas, Rio de Janeiro, RJ, Brasil.
- Zeff, S. A. (2007). Some obstacles to global financial reporting comparability and convergence at a high level of quality. *The British Accounting Review*, 39(4), 290-302.